

Principio de Reserva de Ley y Beneficios Tributarios

La "Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de artistas extranjeros" como medio de prueba de la exoneración del Impuesto a la Renta

RTF Nº : 13045-1-2010
EXPEDIENTE Nº : 20017-2005
INTERESADO : CAJA DE PENSIONES MILITAR POLICIAL
ASUNTO : Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 22 de octubre de 2010

VISTA la apelación interpuesta por CAJA DE PENSIONES MILITAR POLICIAL con R.U.C. Nº 20108068281 contra la Resolución de Intendencia Nº 0150140004191 de 18 de octubre de 2005, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró fundada en parte la reclamación, contra la Resolución de Multa Nº 012-002-0003294, girada por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la Administración señala que la referida resolución de multa se encuentra vinculada con las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0003266 y 012-003-0003267, dado que la recurrente se encontraba obligada a efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta y del Impuesto Extraordinario de Solidaridad respecto del pago efectuado a la artista Xiomara Fortuna por el espectáculo "Noches Caribeñas" realizado con fechas 4, 5 y 6 de diciembre de 2003, no habiendo cumplido con ello, y si bien las citadas resoluciones de determinación fueron dejadas sin efecto, sobre la base de lo establecido por este Tribunal en la Resolución Nº 09050-5-2004, que constituye jurisprudencia obligatoria, toda vez que si bien la recurrente se encontraba obligada a efectuar la retención [d]el Impuesto a la Renta de la cuarta categoría, al haber transcurrido el plazo de un año dispuesto por el numeral 2) del artículo 18º del Código Tributario, según texto modificado por Decreto Legislativo Nº 953, su responsabilidad cesó el 31 de diciembre de 2004, por tratarse de un plazo de caducidad, sin embargo, al no haber efectuado la recurrente la retención a la que se encontraba obligada, tal omisión configuró la infracción prevista en el numeral 13 del artículo 177º del Código Tributario.

Que la recurrente indica que el espectáculo en vivo que presentó fue calificado como espectáculo público cultural por el Instituto Nacional de Cultura, por lo que se ha cumplido con el requisito legal a que se refiere el inciso n) del artículo 19º de la Ley del Impuesto a la Renta, para que dicha actividad se encuentre exonerada y que por ello no existía impuesto por retener y por tanto no ha incurrido en la omisión sancionada.

Que en ese sentido, los otros requisitos establecidos mediante las Resoluciones de Superintendencia Nº 145-99/SUNAT y 003-2003/SUNAT, tales como la copia del pasaporte de la artista y la copia del contrato legalizada por el consulado peruano del país de donde procedía la artista, cuyo incumplimiento ha originado las acotaciones practicadas, constituyen requisitos distintos a la calificación por el INC, por lo que la falta de presentación de la documentación exigida por la Administración no puede conllevar a que la renta de dicho espectáculo cultural público, calificado como tal por el INC se encuentre gravada, ya que la Administración mediante resoluciones de superintendencia, no puede exigir más requisitos para gozar de la exoneración y por ende la necesidad de la retención, por lo que debe dejarse sin efecto la Resolución de Multa Nº 012-002-0003294, emitida por no efectuar las retenciones establecidas en la ley, por cuanto los ingresos materia de acotación se encontraban exonerados por mandato expreso de la ley, no pudiendo desconocerse tal situación por el incumplimiento de requisitos establecidos por normas de jerarquía inferior, por lo que la resolución de multa impugnada deviene en nula.

Que es objeto de controversia establecer si la recurrente tenía o no la obligación de retener el Impuesto a la Renta de la cuarta categoría por actividades de carácter artístico realizadas por delegaciones artísticas no domiciliadas.

Que conforme con el artículo 1º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF (en adelante el TUO), aplicable al caso de autos, se encuentran gravadas las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos; y las ganancias y beneficios considerados en los artículos siguientes.

Que el artículo 33º del TUO señala que son rentas de cuarta categoría las obtenidas por el ejercicio individual, de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría y por el desempeño de funciones de director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares.

Que de otro lado, los incisos b) y c) del artículo 71º del TUO establece que son agentes de retención, las personas, empresas y entidades obligadas a llevar contabilidad completa o registro de ingresos y gastos, cuando paguen o acrediten honorarios u otras remuneraciones que constituyan rentas de cuarta categoría y las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados.

Que el inciso n) del artículo 19º del TUO, incorporado por la

Ley N° 26732, vigente desde el 1 de enero de 1997, y modificado por Ley N° 27356, aplicable al caso de autos, señala que están exonerados del impuesto, los ingresos brutos que perciben las representaciones de países extranjeros por los espectáculos en vivo de teatro, zarzuela, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet y folclor, calificados como espectáculos públicos culturales por el Instituto Nacional de Cultura, realizados en el país.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 125-5-2002, 04126-4-2003 y 00643-4-2005, a efecto de la exoneración prevista en el inciso n) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta deben cumplirse con dos requisitos: que se trate de un espectáculo del tipo establecido en la norma y que se cuente con la calificación del Instituto Nacional de Cultura.

Que el numeral 13° del artículo 177° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Ley N° 27335, establece que constituye infracción no efectuar las retenciones o percepciones establecidas por ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir en el plazo establecido por la ley.

Que de la Resolución de Multa N° 012-002-0003294, de fojas 72 y 73, se aprecia que fue girada por no retener el Impuesto a la Renta de cuarta categoría por actividades de carácter artístico realizadas por no domiciliados, haciéndose referencia a la Orden de Fiscalización N° 030011084380⁽¹⁾, correspondiendo a esta instancia pronunciarse sobre ella.

Que la Administración ha considerado que la recurrente ha incurrido en la infracción prevista en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario, debido a que no cumplió con retener el Impuesto a la Renta por actividades de carácter artístico realizadas por la representación extranjera no domiciliada encabezada por la artista Xiomara Fortuna, provenientes del espectáculo denominado "Noches Caribeñas" efectuado los días 4, 5 y 6 de diciembre de 2003, por no gozar de la exoneración a que se refiere el inciso n) del artículo 19° del TUO, modificado por Ley N° 27356, al no contar dicha representación con el documento denominado "Constancia de cumplimiento de obligaciones tributarias de artistas extranjeros", para lo cual se sustenta en la Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT.

Que sobre el particular, el artículo 4° de la citada Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT, establece que para que la SUNAT emita la constancia de cumplimiento de obligaciones tributarias de artistas extranjeros indicada en su artículo 2°, el responsable debía presentar un escrito, por lo menos con quince (15) días de anticipación a la fecha del primer espectáculo adjuntando, copia de la resolución que emita el INC calificando el espectáculo como espectáculo público cultural; copia del contrato celebrado con el contribuyente, debidamente legalizado por el consulado o representante oficial del país donde el artista ha fijado su residencia o centro de operaciones y copia del pasaporte del artista en el que conste su visa.

Que en ese sentido, la materia de grado consiste en determinar si la presentación de la "constancia de cumplimiento de obligaciones tributarias de artistas extranjeros" emitida por la Administración Tributaria al amparo de la Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT es un requisito indispensable para gozar de la exoneración prevista en el inciso n) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y si transgrede la citada ley y el principio de reserva de ley.

Que al respecto se han suscitado dos interpretaciones: la primera que considera que la "Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de artistas extranjeros" emitida al amparo de la Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT es un re-

quisito indispensable para gozar de la exoneración prevista por el inciso n) del artículo 19° del TUO, modificado por la Ley N° 27356. En consecuencia, la citada resolución de superintendencia transgrede lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta al disponer de requisitos no exigidos por la citada ley para el goce de la exoneración; y la segunda, que la "Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de artistas extranjeros" emitida al amparo de la Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT no es un requisito indispensable para gozar de la exoneración prevista por el inciso n) del artículo 19° del TUO, modificado por la Ley N° 27356, sino que constituye sólo un medio probatorio para acreditar el goce de esta exoneración. En consecuencia, la citada resolución de superintendencia no transgrede lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta; habiendo sido aprobada la segunda de las interpretaciones mediante Acuerdo de Sala Plena 2010-24, con los fundamentos siguientes:

"El inciso n) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta⁽²⁾ prevé la exoneración de los ingresos brutos que perciben las representaciones de países extranjeros por los espectáculos en vivo de teatro, zarzuela, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet y folclor, calificados como espectáculos públicos culturales por el Instituto Nacional de Cultura, realizados en el país.

Al respecto, reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha señalado que de acuerdo con la norma citada, para que los ingresos abonados estuvieran exonerados, el espectáculo presentado debía ser calificado por el Instituto Nacional de Cultura⁽³⁾ como cultural y encontrarse en alguno de los rubros detallados en la citada norma, es decir, ser un espectáculo en vivo de teatro, zarzuela, concierto de música clásica, ópera, opereta, ballet o folclore, siempre que el servicio fuese prestado por una representación de un país extranjero⁽⁴⁾.

Por otro lado, el artículo 2° de la Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT⁽⁵⁾, establece que las representaciones de países extranjeros que realicen en el país los espectáculos an-

- (1) Como consecuencia del mismo procedimiento de fiscalización se emitieron las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0003266 y 012-003-0003267, por Impuesto a la Renta e Impuesto Extraordinario de Solidaridad a cargo de la recurrente como responsable solidaria, por haber omitido efectuar las retenciones de los citados tributos a representaciones de países extranjeros, dado que no procedía la exoneración del Impuesto a la Renta, al no haber presentado la recurrente, la copia del pasaporte de la artista y porque el contrato no se encontraba legalizado por el consulado o representante legal de la República Dominicana, sino únicamente por un Notario peruano. Los citados valores fueron dejados sin efecto mediante la apelada, debido a que la responsabilidad solidaria de la recurrente había cesado al vencimiento del año siguiente a la fecha en que debió efectuar la retención, en aplicación de lo interpretado por el Tribunal Fiscal en su Resolución N° 09050-5-2004, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria. Las Resoluciones de Multa N° 012-002-0003295 y 012-002-0003297, emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, también fueron dejadas sin efecto por haber sido mal emitidas al no haberse configurado la referida infracción y la Resolución de Multa N° 012-002-0003296 también fue dejada sin efecto por ser de recuperación onerosa, manteniéndose la Resolución de Multa N° 012-002-0003294 materia de autos.
- (2) Aprobada por Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por Ley N° 27356, publicada el 18 de octubre de 2000.
- (3) En aplicación del criterio de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0042-2004-AI/TC de 13 de abril de 2005, referida al Impuesto a los Espectáculos Públicos no Deportivos, debe entenderse que a efecto de la exoneración del espectáculo, el Instituto Nacional de Cultura lo calificará como teatro, zarzuela, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet o folclor, siendo dicha clasificación meramente declarativa y no constitutiva respecto del beneficio.
- (4) En este sentido, véase las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 5145-4-2009 de 29 de mayo de 2009, N° 2515-5-2005 de 22 de abril de 2005, N° 4126-4-2003 de 18 de julio de 2003 y N° 125-5-2002 de 11 de enero de 2002.
- (5) Publicada el 30 de diciembre de 1999, modificada por Resolución de Superintendencia N° 003-2003/SUNAT, publicada el 9 de enero de 2003.

tes citados y que hayan sido calificados como espectáculos públicos culturales por el Instituto Nacional de Cultura – INC y cuyos ingresos están exonerados del Impuesto a la Renta, acreditarán dicha situación con la «Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de artistas extranjeros» que emitirá la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT en la cual se señalará que dichos ingresos se encuentran exonerados de acuerdo al inciso n) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Ley N° 27356.

A partir de lo expuesto se determinará si la Resolución de Superintendencia prevé un requisito indispensable a efecto de gozar de la exoneración del Impuesto a la Renta y si, en consecuencia, se transgrede lo previsto por la Ley del Impuesto a la Renta así como el principio de reserva de ley.

El artículo 74° de la Constitución dispone que «Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo». Asimismo, establece que «el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio».

De la citada norma se desprende que nuestro ordenamiento ha recogido el principio de reserva de ley a nivel constitucional a manera de garantía⁽⁶⁾ frente a la potestad tributaria, pues aquella norma que cree algún tributo o exoneración sin observar a éste y a los demás principios citados será considerada inconstitucional.

En igual sentido, la Norma IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, señala que sólo por ley o por decreto legislativo, en caso de delegación de facultades, se puede conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios.

De la lectura de las citadas normas se concluye que la concesión de beneficios tributarios, como es el caso de la exoneración, se encuentra sujeta a la observancia del principio antes citado, de manera que el supuesto de hecho que la configura, los requisitos que deben cumplirse y los beneficiarios de ésta constituyen elementos esenciales que la caracterizan y que, por tanto, deben ser regulados por ley o decreto legislativo, según sea el caso.

Al respecto, en la sentencia recaída en el Expediente N° 6626-2006-PA/TC, de 19 de abril de 2007, el Tribunal Constitucional ha señalado que la reserva de ley en materia tributaria es una reserva relativa ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al reglamento siempre que los parámetros estén claramente establecidos en la propia ley, siendo que el máximo grado de colaboración en la regulación de los elementos esenciales del tributo (en este caso, de la exoneración) es el decreto supremo y no la resolución administrativa. Asimismo, indica que la regulación del hecho imponible en abstracto –la cual requiere la máxima observancia del principio– comprende la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor tributario (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal) y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial) conceptos que en el presente caso son trasladados a la exoneración tributaria.

En el presente caso, se tiene que los aspectos esenciales de la exoneración han sido previstos por la Ley del Impuesto a la Renta, sin que haya delegación al respecto a normas de inferior rango. Así, en el inciso n) del artículo 19° de la citada ley se ha previsto el hecho material exonerado, las condiciones que se deben cumplir, el límite temporal y los sujetos que deben realizar la actividad para gozar de la exoneración. Por tanto, no hay una habilitación

en blanco a normas reglamentarias referidas a los aspectos esenciales de la exoneración.

Por otro lado, tal como se ha citado precedentemente, el artículo 2° de la Resolución de Superintendencia establece que «Las representaciones de países extranjeros que realicen en el país espectáculos en vivo de teatro, zarzuela, concierto de música clásica, ópera, opereta, ballet y folclore, calificados como espectáculos públicos culturales por el Instituto Nacional de Cultura – INC y cuyos ingresos están exonerados del Impuesto a la Renta, acreditarán dicha situación con la constancia a que se refiere el párrafo anterior, en la cual la SUNAT señalará que dichos ingresos se encuentran exonerados de acuerdo al inciso n) del Artículo 19° del Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por Ley N° 27356».

No puede considerarse que la citada Resolución de Superintendencia está condicionando el goce del beneficio de la exoneración prevista en el inciso n) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta a la obtención de la «Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de artistas extranjeros», no sólo porque ello no ha sido expresamente previsto en ley, sino porque el artículo 2° de la citada Resolución de Superintendencia sólo otorga el carácter de medio probatorio de la exoneración a la referida constancia.

Además, en atención a lo señalado en el segundo párrafo del citado artículo 2°, se puede concluir que esta norma reconoce la calidad de exoneradas a las entidades que cumplan con lo previsto en el inciso n) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. En efecto, al señalar dicha norma que «Las representaciones de países extranjeros que realicen en el país espectáculos en vivo de teatro, zarzuela, concierto de música clásica, ópera, opereta, ballet y folclore, calificados como espectáculos públicos culturales por el Instituto Nacional de Cultura – INC y cuyos ingresos están exonerados del Impuesto a la Renta, acreditarán dicha situación con la constancia (...)», se desprende que la Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT está reconociendo la calidad de exoneradas de las citadas representaciones siendo que, la «Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de artistas extranjeros» constituye únicamente un medio de prueba para acreditar tal calidad.

De la norma anotada, cabe destacar que no limita el derecho de los contribuyentes a presentar las pruebas que consideren convenientes para acreditar los requisitos establecidos por el inciso n) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que la «Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de artistas extranjeros» que emita la Administración Tributaria es una entre varias formas de acreditación mas no la única y, en consecuencia, no es un requisito indispensable para gozar de la exoneración.

Ello se explica haciendo una lectura conjunta de la versión original del inciso n) del artículo 19° antes citado y del artículo 2° de la Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT, esto es, antes de la modificación introducida por la Ley N° 27356 y una lectura conjunta de las citadas normas tras la modificación aludida. En efecto, en su versión original, la exoneración había sido prevista respecto de artistas no domiciliados y de representaciones de países extranjeros que realicen espectáculos en vivo de teatro, zarzuela, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet y folclore, calificados como espectáculos públicos culturales por el Instituto Nacional de Cultura, realizados en el país.

(6) En este sentido, en la sentencia recaída en el Expediente N° 0042-2004-AI/TC, de 13 de abril de 2005, el Tribunal Constitucional ha señalado que el principio de reserva de ley, en tanto límite a la potestad tributaria y garantía de las personas frente a ella, debe observarse también en el caso de los beneficios tributarios.

Bajo esta premisa, el artículo 2° de la Resolución de Superintendencia previó también dos supuestos, uno para el caso de los artistas no domiciliados y otro para el de las representaciones de países extranjeros. En el primer supuesto se señaló que el artista (no domiciliado) «... que genere rentas de fuente peruana gravadas con el Impuesto a la Renta acreditará el cumplimiento de sus obligaciones tributarias referidas a este impuesto, únicamente mediante la presentación de la Constancia de "Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de artistas extranjeros" que, para tal efecto, emitirá la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT indicando que éste ha cumplido con efectuar el pago del impuesto respectivo», mientras que en el caso de las representaciones de países extranjeros se acreditará la exoneración «con la constancia a que se refiere el párrafo anterior, en la cual la SUNAT señalará que dichos ingresos se encuentran exonerados de acuerdo al inciso n) del Artículo 19° del Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por Ley N° 27356».

De lo citado se aprecia que solamente en el primer supuesto la norma previó un solo modo de probanza al establecer que «únicamente» se podía acreditar la exoneración mediante el documento emitido por la Administración Tributaria, previsión distinta a la aplicable a las representaciones de países extranjeros pues, en dicho caso, no se ha establecido tal restricción.

Ahora bien, después de la modificación introducida por la Ley N° 27356, la exoneración ha sido prevista exclusivamente para el caso de las representaciones de países extranjeros, excluyéndose a los artistas no domiciliados, por lo que a efecto de probar la exoneración, se deberá estar a lo señalado en el segundo párrafo del artículo 2° de la Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT y no a lo dispuesto por el primero.

En consecuencia, se tiene que la resolución de superintendencia solo regula deberes de colaboración de los deudores tributarios así como la facultad de verificación de la Administración Tributaria en el caso concreto.

En efecto, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 87° del Código Tributario, los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, para lo cual están obligados, por ejemplo, a permitir el control por parte de ésta, a presentar o exhibir declaraciones, libros, registros y otros documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias (en la forma, plazos y condiciones que ella requiera), a formular las aclaraciones que le sean solicitadas y a proporcionar la información que la Administración requiera o la que ordenen las normas tributarias sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas.

En tal sentido, lo establecido por la resolución de superintendencia antes citada se enmarca dentro de estos deberes de colaboración y no implica la regulación de requisitos adicionales de la exoneración ni aspectos esenciales que determinen o no su configuración. Así también, no limita el derecho de los contribuyentes a probarla por otros medios que permita la ley.

En consecuencia, la exoneración se producirá si es que se cumplen los elementos básicos previstos por el inciso n) del artículo 19° [de] la Ley del Impuesto a la Renta, y dado que esta norma no ha supeditado el goce del beneficio tributario al cumplimiento de un requisito adicional, no puede considerarse que la obtención de la «Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de artistas extranjeros» constituye un requisito indispensable, sino simplemente un medio de prueba de la exoneración. Por consiguiente, se tendrá derecho al beneficio de la exoneración cumpliendo únicamente con los requisitos previstos por el inciso n) del artículo

19° de la Ley del Impuesto a la Renta, pudiendo este beneficio ser probado por cualquier medio admitido por el ordenamiento, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones dispuestas por ley por incumplir los deberes formales que correspondan y que estén vinculadas con el procedimiento establecido por el artículo 4° de la Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT⁽⁷⁾.

El citado artículo 4° establece los documentos que se requieren para que la Administración Tributaria emita la «Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de artistas extranjeros», y si bien la no presentación de alguno de estos documentos implica que la Administración Tributaria no emita tal constancia, ello no significa que ésta pueda desconocer el beneficio, por cuanto como se ha indicado, dicha constancia constituye sólo un medio probatorio, pudiendo el deudor tributario presentar otros medios probatorios que acrediten el cumplimiento de los requisitos previstos en el inciso n) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Se concluye entonces que la Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT no transgrede a la Ley del Impuesto a la Renta ni al principio de Reserva de Ley, constituyendo la «Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de artistas extranjeros» sólo un medio de prueba de la exoneración».

Que, siendo ello así, este Tribunal mediante Acuerdo de Sala Plena que consta en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2010-14 de 1 de octubre de 2010, dispuso lo siguiente "La «Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de artistas extranjeros» emitida al amparo de la Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT no es un requisito indispensable para gozar de la exoneración prevista por el inciso n) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por la Ley N° 27356, sino que constituye sólo un medio probatorio para acreditar el goce de esta exoneración. En consecuencia, la citada resolución de superintendencia no transgrede lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta".

Que el citado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, conforme con lo dispuesto por el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que asimismo, conforme con el referido Acuerdo de Sala Plena, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el Diario Oficial El Peruano de conformidad con el artículo 154° del Código Tributario, que dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, así como las emitidas en virtud del artículo 102°, constituirán jurisprudencia de observancia para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley, debiéndose señalar en la resolución correspondiente dicho carácter y disponerse su publicación en el diario oficial.

Que al respecto cabe indicar que los aspectos esenciales de la exoneración han sido previstos en el inciso n) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta, tales como el hecho material exonerado, las condiciones que se deben cumplir, el límite temporal y los sujetos que deben realizar la actividad para gozar de la exoneración.

(7) Este artículo señala que para que la SUNAT emita la "Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de Artistas Extranjeros", se debe presentar un escrito, por lo menos con quince (15) días de anticipación a la fecha del primer espectáculo, adjuntando la siguiente documentación:

- a) Copia de la Resolución que emita el INC calificando el Espectáculo como espectáculo público cultural.
- b) Copia del contrato celebrado con el Contribuyente, debidamente legalizado por el consulado o representante oficial del país donde el Artista ha fijado su residencia o centro de operaciones.
- c) Copia del pasaporte del Artista en el que conste la visa del artista."

Que el artículo 2° de la Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT reconoce la calidad de exoneradas a las entidades que cumplan con lo previsto en el inciso n) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, no condicionando el goce del indicado beneficio a la obtención de la referida constancia, la que únicamente reviste el carácter de medio de prueba, constituyendo una entre varias formas de acreditación mas no la única y, en consecuencia, no es un requisito indispensable para gozar de la exoneración aplicable exclusivamente a las representaciones de países extranjeros después de la modificación introducida por la Ley N° 27356.

Que si bien la no presentación de alguno de los documentos a que se refiere el artículo 4° de la referida Resolución de Superintendencia implicaría que la Administración Tributaria no hubiera emitido tal constancia, ello no significa que ésta pueda desconocer el beneficio, por cuanto como se ha indicado, dicha constancia constituye sólo un medio probatorio, pudiendo el deudor tributario haber presentado otros medios probatorios que acrediten el cumplimiento de los requisitos previsto en el inciso n) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el caso de autos se aprecia que la recurrente presentó copia de la Resolución Directoral N° 566/INC-DFA emitida por el Instituto Nacional de Cultura (fojas 04 y 04 vuelta) de la que se puede apreciar que el espectáculo denominado "Noches Caribeñas" a cargo de Xiomara Fortuna, consistía en un espectáculo de folclor caribeño, cuyo contenido constituía un aporte al desarrollo de nuestra cultura y que por dichas razones, entre otras, se le calificó como espectáculo público cultural no deportivo.

Que de acuerdo con los Resultados del Requerimiento N° 00175166⁽⁸⁾, emitido por la Administración con el fin de verificar el cumplimiento de las normas tributarias por parte de la recurrente, notificado el 5 de marzo de 2004 y cerrado el 11 del mismo mes y año, la recurrente exhibió: (1) el original del contrato de locación de servicios celebrado entre la recurrente y la artista no domiciliada Xiomara Fortuna y su agrupación musical, legalizado ante la Notaria de Lima Sofía O. de Pereyra; (2) original y copia del recibo de pago de las remuneraciones abonadas; (3) el sustento de los gastos asumidos relacionados con la presentación artística; y, (4) las declaraciones juradas pago mensuales.

Que en efecto, como medios de prueba la recurrente exhibió, según se aprecia de los Resultados del Requerimiento N° 00175166 de foja 19 vuelta, el contrato de locación de servicios con firmas autenticadas por Notario, en el que consta que la artista se identificó con su Pasaporte N° 2593816, los recibos de pago, así como el sustento de los gastos asumidos por la recurrente con motivo de las presentaciones, consistentes, según Anexo a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0003266 y 012-003-0003267 (fojas 77 y 74) los boletos de pasajes aéreos N° 50082641512, 50082641534 y 50082641556 - Aeropostal, (Xiomara Fortuna, Rafael Payan y David Almaged) y los tickets de alojamiento N° 010-0044811, 010-0044812 y 010-0044814 del Hotel & Suites Las Américas.

Que corre en autos copia del respectivo contrato de locación de servicios del que aparece que la mencionada representación musical encabezada por la señora Xiomara Fortuna Tavera, efectuaría 3 presentaciones los días 4, 5 y 6 de diciembre de 2003, comprometiéndose la recurrente a costear los pasajes aéreos de la delegación, el hospedaje, viáticos, movilidad, entre otros gastos, contrato cuyas firmas fueron autenticadas ante Notario el 3 de diciembre de 2003 (fojas 61 y 62) y en el que consta que este último certificó las firmas de los intervinientes y en el caso de la artista Xiomara Fortuna Taveras, tuvo a la vista su Pasaporte.

Que asimismo obra en autos, a fojas 58 y 59, copia legalizada por la Sección Consular de la Embajada del Perú en Santo Domingo, del pasaporte N° 2593816 de Xiomara Antonia Fortu-

na Taveras, así como del ticket aéreo del pasaje de la indicada persona y dos pasajeros más, emitido por Aeropostal el 28 de noviembre de 2003 (foja 01).

Que en ese sentido, la recurrente cumplió con acreditar mediante la Resolución Directoral N° 566/INC-DFA emitida por el Instituto Nacional de Cultura, que se trataba de un espectáculo de folclor caribeño, cuyo contenido constituía un aporte al desarrollo de nuestra cultura y que por dichas razones entre otras, el Instituto Nacional de Cultura lo calificó como espectáculo público cultural no deportivo realizado en el país, con lo que quedaría acreditado que se trataba de la representación de un país extranjero y que se trata de un espectáculo de folclor, calificado como espectáculo público cultural por el Instituto Nacional de Cultura.

Que por lo expuesto corresponde revocar la apelada, debiendo dejarse sin efecto la Resolución de Multa N° 012-002-0003294, dado que la recurrente no se encontraba obligada a efectuar la retención del Impuesto a la Renta, por tratarse de una actividad exonerada.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 0150140004191 de 18 de octubre de 2005, y dejar sin efecto la Resolución de Multa N° 012-002-0003294.

2. Declarar que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio.

"La «Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de artistas extranjeros» emitida al amparo de la Resolución de Superintendencia N° 145-99/SUNAT no es un requisito indispensable para gozar de la exoneración prevista por el inciso n) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por la Ley N° 27356, sino que constituye sólo un medio probatorio para acreditar el goce de esta exoneración. En consecuencia, la citada resolución de superintendencia no transgrede lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta".

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT para sus efectos.

COGORNO PRESTINONI

Vocal Presidenta

MÁRQUEZ PACHECO

Vocal

AMICO DE LAS CASAS

Vocal

Flores Quispe

Secretario Relator

(8) Que si bien en el indicado Requerimiento se señala que la recurrente deberá presentar y/o exhibir la documentación y/o información detallada en el Anexo 1 (01 folio) adjunto al requerimiento, dicho Anexo no corre en autos, no siendo posible establecer qué documentación y/o información fue requerida.

Suplemento Electrónico de la Revista **ANÁLISIS TRIBUTARIO**.

Mayores alcances de la Revista pueden ser revisados en www.aele.com, solicitados a la siguiente dirección electrónica: info@aele.com o al teléfono 610-4100.

ISSN 2074-109X (Versión Impresa)

ISSN 2074-1103 (Versión Electrónica)